



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KW, vertreten durch Novacount Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 1180 Wien, Vinzenzgasse 16, vom 13. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. September 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 23. Juli 2008 beantragte die Berufungswerberin (im Folgenden kurz Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 25. April 1997. Begründend führte sie aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden wäre, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle, dieser somit keine normative Kraft entfalten könnte und es sich dabei um einen Nichtbescheid handle. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und wäre als tauglicher Wiederaufnahmsgrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen wäre, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Die

Wiederaufnahmewerberin treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Im Übrigen würde diese Rechtsansicht durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 lt. beiliegender Kopie geteilt. Weiters wies die Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führen würde.

Hinsichtlich des Sachverhaltes führte die Bw. aus, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. einheitlich festgestellt und ihr zugewiesen worden wären. Im Jahr 1993 hätte eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 andauert hätte. Das Finanzamt hätte am 10. Februar 1997 einen Bescheid, der bei der Bw. am 19. März 1997 eingelangt wäre, gemäß § 188 BAO an die „KM“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 getroffen worden wäre. Der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wäre zeitgerecht mit Berufung bekämpft worden, mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 wäre der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen wäre Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof am 12. Dezember 2002 eingebracht worden, die mit Beschluss vom 27. Februar 2008, eingelangt am 13. März 2008, zurückgewiesen worden wäre. Daraufhin hätte die Finanzverwaltung zur St.Nr. XXX am 7. Mai 2008 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen. Der vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk würde den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklären und die Berufung als unzulässig zurückweisen. Aufgrund dieses Nichtbescheides würde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 25. April 1997 ersetzt. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides würde eine Einkommensteuernachzahlung resultieren. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO würde auf Basis eines Nichtbescheides erfolgen und damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO würde ein rechtliches Interesse durch die Berufungswerberin bestehen, da die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig wäre, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten wäre. Unbestritten wäre nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen wäre. Damit hätte jedoch der Abänderung ein

tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25. April 1997 rechtswidrig erlassen worden wäre und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde, wäre dem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen wäre, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen wäre, wäre der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung wäre auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorläge, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 25. April 1997 entspräche. Verfahrensrechtlich würde dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides berechtigen. Die beantragte Wiederaufnahme würde ermöglichen, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Hinsichtlich der Verjährung führte die Bw. aus, dass abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterliegen würden und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme würde dem Steuerpflichtigen ermöglichen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen. Die Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Verfahrens.

In der als Beilage übermittelten Kopie eines Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen GZ. BMF-010103/0042-VI/2005 wurde u.a. die Rechtsansicht geäußert, dass der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO darstellen würde.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 17. September 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO zurück und begründete dies zunächst mit dem Gesetzestext des § 303 Abs. 1 BAO. Weiters verwies es auf die von der Bw. zitierte Rechtsansicht des BMF (GZ. BMF-010103/0042-VI/2005), dass das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache sei. Begründend wurden weiters § 209 Abs. 3 BAO angeführt, demnach das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjähre und § 304 lit. b BAO zitiert, demnach eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde läge. Das Finanzamt stellte fest, dass die zitierte Rechtsansicht des BMF darauf nicht eingehen würde. Da betreffend das Jahr 1989 bereits absolute Verjährung eingetreten wäre und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am

25. April 1997 ergangen wäre (also außerhalb von fünf Jahren), wäre der Antrag zurückzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2008 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid und begründete dies nach Schilderung des bisherigen Verfahrens mit dem Umstand, dass Grund für die nichtigen Bescheide Fehler in der Adressierung gewesen wären, insbesondere wären in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich wäre zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden wären und führte hierzu als Beispiele 4 Personen mit Sterbedatum an. Die Bw. vertrat die Meinung, dass aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren wäre. Als Ergebnis der Beispiele wäre ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für die Beteiligung der Berufungswerberin eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber bis zum heutigen Tage diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden wäre. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung der Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängen würde.

Weiters vertrat die Bw. die Meinung, dass selbst dann, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne, da dann die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsste, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grunde könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 der Bw. somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig wäre. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hätte (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die Steuerpflichtige im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten der Steuerpflichtigen eingetreten wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage sowie dem Vorbringen des Bw. steht für den Unabhängigen Finanzsenat folgender Sachverhalt als unstrittig fest:

Die Bw. war als atypisch stille Gesellschafterin im Jahre 1989 an der der M, repräsentiert durch die K als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt. Für die Mitunternehmerschaft ist eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden ist. Nach Wiederaufnahme dieses Verfahrens in Folge einer Betriebsprüfung ist dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 des für die Mitunternehmerschaft zuständigen Finanzamtes festgestellt worden ist, dass er nichtig ist. Als Begründung ist angeführt, dass der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid auch an bereits verstorbene Personen adressiert ist.

In dem gegenständlichen Verfahren ist am 25. April 1997 ein gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 erlassen worden. Mit Anbringen vom 23. Juli 2008 beantragte die Berufungswerberin die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid, das Finanzamt wies mit Bescheid vom 17. September 2008 diesen Antrag zurück, wogegen die Bw. am 13. Oktober 2008 das Rechtsmittel der Berufung erhob.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 leg.cit. bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabeanpruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit ...

Nach § 209 Abs. 3 leg.cit. in der hier zur Anwendung zu bringenden Fassung BGBl. I 2004/57 (Steuerreformgesetz 2005) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabeanpruches (§ 4).

Der im Ergebnis auf eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 abzielende gegenständliche Wiederaufnahmsantrag ist daher im Lichte der gerade dargestellten und die Verjährung zum Inhalt habenden Normen auf seine Rechtzeitigkeit zu überprüfen. Im vorliegenden Fall entstand der Abgabeanpruch bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe (neu) festzusetzen verjährte somit spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da doch die absolute Verjährung der

Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten war.

Zum Hinweis der Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist zunächst auf den Gesetzestext des § 209a leg.cit. zu verweisen. Gemäß § 209a Abs. 1 steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nichts entgegen. Gemäß § 209a Abs. 2 steht der Abgabefestsetzung, die unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 25) abhängt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde, nicht entgegen. Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabefestsetzung trotz des Eintritts der Verjährung zulassen. Damit unterliegt die Bw. insoweit einem Irrtum als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da der Antrag selbst nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 23. Juli 2008.

Die von der Bw. angesprochene Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein, da nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den §§ 2, 7 und 8 zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden sind. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Gemäß § 303 Abs. 1 und 2 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Nach Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes bis zum dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahrens abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme auf Antrag sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a BAO (vgl. Ritz, BAO 3. Auflage, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger u.A., BAO 3. Auflage, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2). Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger u.A., BAO 3. Auflage, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Erstellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der

sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 25. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 23. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund dem gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag nicht stattgegeben wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Mai 2010